

N.º Exp.: CRI 1-2023

Elementos personales de los tipos contemplados en las letras a y b del apartado ocho.3 de la Ley del Impuesto sobre la eliminación, incineración, co-incineración y valorización energética.

El artículo 9 de la Ley 21/2017, de 28 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera (LIER, en adelante), creó el Impuesto sobre eliminación de residuos en vertederos e incineración, co-incineración y valorización energética con el fin de fomentar, en el ámbito de la Comunidad Valenciana, el reciclaje y la valorización de los residuos, así como la disminución del impacto sobre el medio ambiente derivado de su eliminación.

Con la finalidad de acomodar el impuesto a la Directiva (UE) 2018/851 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de mayo de 2018, por la que se modifica la Directiva 2008/98/CE sobre los residuos (en adelante, Directiva (UE) 2018/851) e impulsar la prevención de residuos de origen doméstico y la mejora de los procesos para su reutilización y reciclado, el artículo 30 de la Ley 3/2020, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera y de organización de la Generalitat 2021, modificó la redacción del punto 1 del apartado cuatro, relativo a las exenciones, que pasó a tener el siguiente tenor:

“Cuatro. Exenciones.

Estarán exentos del impuesto:

*1. El depósito en vertederos de residuos domésticos, así como la valorización energética con tratamiento previo de rechazos de residuos domésticos no peligrosos cuya gestión integral sea competencia del Estado o de la Comunidad Autónoma. Se entenderán incluidos en este supuesto los residuos similares a los domésticos generados en las industrias. **No estarán exentos los residuos y rechazos de residuos domésticos competencia de las entidades locales para los servicios de eliminación, que sean sometidos a las operaciones de eliminación en depósito controlado, bien generados en la Comunitat Valenciana, bien eliminados en la Comunitat Valenciana, según sea el caso.**”*

Dado que como consecuencia de tal modificación dejaron de estar exentos los residuos y rechazos de residuos domésticos cuya eliminación en depósito controlado sea competencia de las entidades locales, en las letras a y b del apartado Ocho. 3 del artículo 9 de la Ley 21/2017, se regularon diversos tipos específicos para esta clase de residuos con la siguiente redacción:

“3. Tipos impositivos para los residuos y rechazos de residuos domésticos de competencia municipal:



a) A pagar por los consorcios y entes locales y supramunicipales competentes de los servicios de eliminación de rechazos de residuos domésticos procedentes de la fracción resto, en euros por tonelada métrica, para las toneladas depositadas desde la tonelada 1 hasta la tonelada del límite anual respecto de las entradas en planta de fracción resto, según la tabla siguiente:

	2020	2021	2022	2023	2024	2025
A		-	2	3	4	5
Límite de pago.		44 %	44 %	43 %	42 %	41 %

Siendo el límite de pago el porcentaje de rechazo a vertederos totales respecto de entradas en planta. Se considerarán en este gravamen todas las tipologías de toneladas abocadas de todo tipos: rechazos de fracción resto, residuos voluminosos, podas, recogida selectiva biorresiduos, entre otros.

b) A pagar por las empresas gestoras-operadores de los distintos vertederos que gestionen residuos domésticos de la Comunitat Valenciana, en euros por tonelada métrica, para las toneladas por encima de los límites de pago del tipo impositivo a anterior.

	2020	2021	2022	2023	2024	2025
B		20	40	60	76	80

Se considerarán en este gravamen todas las tipologías de toneladas vertidas, de todo tipo.

En la presente resolución se fijan los criterios para identificar los elementos personales de las tarifas anteriores, es decir, quién ostenta la condición de sujeto pasivo y si lo es en calidad de contribuyente o sustituto. En este último caso, además, se señala a quién debe repercutirse el impuesto, de acuerdo con lo previsto en el apartado nueve del artículo 9 de la LIER:

I. Elementos personales del tipo regulado en la letra a del artículo 9. Ocho. 3 de la LTRE.

Dicho tipo impositivo grava el depósito en vertedero de la fracción resto procedente de las plantas de tratamiento, para las toneladas situadas por debajo de un porcentaje de rechazo objetivo establecido para cada ejercicio. De acuerdo con la dicción literal del precepto, corresponde su pago a los consorcios y entes



locales y supramunicipales competentes de los servicios de eliminación de rechazos de residuos domésticos. No obstante lo anterior, la norma no especifica si dichos entes cumplen sus obligaciones tributarias en calidad de sustitutos o de contribuyentes.

En el criterio emitido por este centro directivo el 27 de abril de 2022 se respondía esta cuestión considerando que dichas entidades resultan obligadas al pago del impuesto en calidad de sustitutos del contribuyente, conclusión que se justificó en los siguientes términos:

“La normativa básica estatal en materia de gestión de residuos atribuye a las entidades locales, como servicio obligatorio, la recogida, el transporte y el tratamiento de los residuos domésticos. La Ley 10/2000, de 12 de diciembre, de residuos de la Comunidad Valenciana, concreta que corresponde a los municipios la prestación de los servicios públicos de recogida, transporte, valorización y eliminación de los residuos urbanos o municipales por sí mismos o mediante agrupaciones, mancomunidades o cualquier otra modalidad prevista en la legislación local, de acuerdo con el que establecen los planes autonómicos de residuos.

El Decreto 55/2019, de 5 de abril, del Consell, por el cual se aprueba la revisión del Plan Integral de residuos de la Comunidad Valenciana, establece que los planes locales de residuos tendrán que ejecutarse de manera colaborativa con consorcios de residuos o entidades locales especializadas en los servicios de valorización y eliminación competente, de tal manera que la recogida y transporte de los residuos corresponde a los municipios y el tratamiento de estos, incluyendo las operaciones de valorización y eliminación, gestión de ecoparques y, en su caso, transferencia de residuos domésticos y asimilables, corresponde a los consorcios o entidades locales supramunicipales. Los municipios valencianos han optado por la figura del consorcio como mayoritaria. Para las 13 áreas de gestión existentes, se dispone de 11 consorcios, una entidad metropolitana para el tratamiento de residuos (EMTRE) en el área de gestión V2 y el Ayuntamiento de Alicante en el área de gestión A4.

De acuerdo con el artículo 9. Cinco. 1 de la Ley 21/2017, de 28 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera, relativo al Impuesto sobre la eliminación, incineración, coincineración y valorización energética de residuos:

«1. Serán sujetos pasivos, a título de contribuyentes, las personas, físicas o jurídicas y los entes sin personalidad jurídica a los cuales se refiere el apartado 4 del artículo 35 de la Ley general tributaria que depositan los residuos en vertedero, planta incineradora o coincineradora sin valorización de energía o de valorización energética.

2. Tendrán la consideración de sujetos pasivos, a título de sustitutos del contribuyente, las personas, físicas o jurídicas y los entes sin personalidad jurídica a los cuales se refiere el apartado 4 del artículo 35 de



la Ley general tributaria, que sean titulares de la explotación de los vertederos, plantas incineradoras o coincineradoras sin valorización de energía o de valorización energética en las cuales se depositan los residuos.

También tendrán la consideración de sustitutos del contribuyente las personas, físicas o jurídicas y los entes sin personalidad jurídica a que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de la Ley general tributaria, que sean perceptores de los importes económicos correspondientes a la gestión adecuada del residuo por parte de los productores de este, de acuerdo con una norma legal, según el principio de responsabilidad ampliada del productor.

Los sustitutos del contribuyente quedan obligados a comprobar el peso o volumen de los residuos que se entregan en vertedero, planta incineradora, coincineradora sin valorización de energía o de valorización energética, antes de gestionarlos. A estos efectos, tendrán que instalar y mantener mecanismos de pesaje o cubicaje.

3. Tendrán la consideración de responsables subsidiarios los poseedores de residuos, propietarios, usufructuarios, arrendatarios o poseedores por cualquier título de terrenos o inmuebles donde se efectúan los abandonos de residuos en lugares no autorizados por la normativa de residuos.

Sin embargo, no será procedente la derivación de responsabilidad a la cual hace referencia este apartado cuando el poseedor de los residuos abandonados haya comunicado este abandono a la administración responsable en materia de medio ambiente, con carácter previo a la emisión del documento administrativo donde se constate este abandono y se formalice la retirada a gestor autorizado de los residuos abandonados.»

El tipo regulado en la letra a del apartado Ocho. 3 del artículo 9 de la Ley 21/2017 no es más que una especificación de los tipos de gravamen aplicables al depósito en vertedero de los rechazos de los residuos domésticos de competencia municipal.

Una interpretación sistemática de los apartados cinco. 1 y 2 (primer párrafo) del artículo 9 de la Ley 21/2017, tiene que conducir a atribuir a los municipios la condición de contribuyentes como responsables de la recogida de residuos en su término municipal.

Por su parte, los consorcios y entes locales y supramunicipales competentes de los servicios de eliminación de rechazos de residuos domésticos ostentarán la condición de sujetos pasivos en calidad de sustitutos del contribuyente y, por consiguiente, tendrán que presentar la declaración e ingresar el impuesto, que repercutirán íntegramente el importe del impuesto sobre los municipios, que estarán obligados a soportarlo.



No es obstáculo para esta interpretación que el mismo precepto dispongo que el tributo tenga que ser “pagado” por estas entidades, puesto que corresponde a estos sujetos, en calidad de sustitutos del contribuyente, el cumplimiento de las obligaciones tributarias materiales, como ocurre en todos los supuestos en que concurren en una misma operación las figuras del contribuyente y su sustituto.”

La exigencia del impuesto a los contribuyentes tendrá que realizarse formalmente a través del documento de repercusión que se anexa a la Orden 6/2014, de 24 de marzo, de la Conselleria de Hacienda y Administración Pública. Este modelo tiene un carácter orientativo y puede utilizarse cualquier otro formato en el cual, al menos, se incluyan los datos identificativos del contribuyente y del sustituto, así como del volumen de los residuos depositados, el tipo y la cuota. Los residuos podrían ser categorizados bajo la denominación de “rechazos de residuos domésticos procedentes de la fracción restante” y el tipo aplicable será el previsto en el apartado Ocho. 3, letra a , de la Ley 21/2017.

En la misma orden se indica que, alternativamente, podrá utilizarse la factura expedida con ocasión de la realización de la operación, siempre que se indique, de manera expresa, la cuota repercutida por el impuesto sobre la eliminación de residuos en vertederos, con detalle de los siguientes subconceptos:

Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertederos

Toneladas métricas o metros cúbicos depositados

Tipo de gravamen... en euros/Tm o m³

Cuota repercutida... en euros

Las operaciones exentas se incluirán con el tipo de gravamen cero. En el documento de repercusión se especificará el fundamento legal de la exención de entre los previstos en el apartado cuatro del artículo 9 de la Ley 21/2017.

El documento de repercusión tendrá que expedirse antes del día 16 del mes siguiente al periodo de liquidación del impuesto durante el cual se hayan realizado las operaciones. En cada documento se incluirán las operaciones realizadas en la fecha en que se haya producido el devengo del impuesto, momento que coincidirá con aquel que se produzca el depósito de los rechazos en las instalaciones (art. 9. Ley 21/2017). Sin embargo, podrá incluirse en un único documento todas las cuotas reportadas por operaciones realizadas por un mismo contribuyente en el plazo máximo de un mes natural.”



II. Elementos personales del tipo regulado en la letra b del artículo 9. Ocho. 3 de la LTRE.

La tarifa contenida en la letra b del artículo 9. Ocho. 3 de la LTRE es exigible a las empresas gestoras-operadoras de los distintos vertederos que gestionen residuos domésticos de la Comunitat Valenciana en cuanto resulten destinatarias de rechazos producidos por encima del límite anual indicado en la escala regulada en la letra a del apartado ocho.3.

En la Consulta vinculante nº V001-22 de 19 de abril de 2022 se respondía a la cuestión de en qué calidad resultaban obligados dicho sujetos pasivo en los siguientes términos:

“A pesar de que la competencia para el tratamiento de los residuos municipales ha sido atribuida a los consorcios y entes locales y supramunicipales, la gestión material se realiza por empresas públicas o privadas, a través de encomiendas de gestión o adjudicaciones de contratos de gestión del servicio.

El objeto del gravamen regulado en la letra b del apartado 3 consiste en incentivar mejoras en los procesos de tratamiento que llevan a cabo dichos operadores que redunden en una reducción de los rechazos no valorizables con destino a vertedero. Dicha exacción tiene un carácter complementario a la regulada en la letra a, pues grava aquellas toneladas de residuos que van destinadas al vertedero situadas por encima de un límite porcentual anual que se calcula sobre las toneladas entradas en planta de fracción resto, por encima del cual el legislador considera que no se han alcanzado unos niveles de recuperación y valorización adecuados. Al estar relacionadas, los residuos no pueden estar sujetos simultáneamente a ambos tipos.

De la redacción del precepto se deduce que ostentan la condición de sujetos pasivos las empresas gestoras-operadores de los vertederos. Atendiendo a la finalidad de esta modalidad del tributo, que grava el hecho de no alcanzar un determinado nivel de eficacia en el tratamiento, el impuesto debe resultarles exigible en calidad de contribuyentes. No sería razonable una solución distinta puesto que, en el supuesto de que actuaran como sustitutos del contribuyente, la posibilidad de repercutir el tributo a terceros neutralizaría la eficacia de dicha medida.

En consecuencia, la entidad, por su condición de empresa gestora de los residuos domésticos generados, resultará sujeto pasivo en calidad de contribuyente de los tipos regulados en la letra b del apartado Ocho.3 del artículo 9 de la Ley 21/2017.”

En el supuesto contemplado en la consulta, que el destinatario final de la carga tributaria en calidad de contribuyente fuera la entidad gestora del vertedero era consecuente con el hecho de que la misma entidad fuera la responsable de la planta de tratamiento.



No obstante, en el supuesto en que no concurra en la misma persona o entidad la condición de explotador del vertedero y de la planta de tratamiento de la que proviene la fracción resto -como ocurre en el momento de emisión de este criterio en las áreas de gestión A3, V2, V4 y V5-, si la empresa operadora del vertedero estuviera imposibilitada para repercutir el gravamen a la persona o entidad gestora de la planta de tratamiento, el impuesto perdería su utilidad como mecanismo incentivador de la mejora de los procesos de reutilización y reciclado.

Considerando que, de acuerdo con el apartado cinco. 1 del artículo 9 de la LIER serán sujetos pasivos, a título de contribuyentes, las personas, físicas o jurídicas y los entes sin personalidad jurídica a los que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de la Ley general tributaria que depositen los residuos en vertedero, planta incineradora o coincineradora sin valorización de energía o de valorización energética; y que, de conformidad con el apartado 2 de dicho apartado, ostentarán la consideración de sujetos pasivos, a título de sustitutos del contribuyente, las personas, físicas o jurídicas y los entes sin personalidad jurídica a los que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de la Ley general tributaria que sean titulares de la explotación de los vertederos, plantas incineradoras o coincineradoras sin valorización de energía o de valorización energética, a la hora de calificar la naturaleza de la posición de los sujetos pasivos de la tarifa regulada en la letra b del artículo 9.Ocho. 3 de la LTRE deberán considerarse los siguientes casos:

a) En el caso de que la gestión de la planta de tratamiento y el vertedero, planta incineradora o instalación coincineradora sean operadas o gestionadas por la misma persona o entidad, de acuerdo con lo previsto en los apartados cinco. 1 y ocho.3 de la LTRE, las personas o entes sin personalidad jurídica que sean gestores de la planta de tratamiento y de la explotación de los vertederos o plantas incineradoras o coincineradoras en los que se depositan los residuos, ostentarán la condición de sujeto pasivo en calidad de contribuyentes.

b) Cuando la planta de tratamiento y el vertedero, planta incineradora o instalación coincineradora sean gestionadas por personas o entidades diferentes, de acuerdo con el apartado cinco. dos y ocho.3 de la LTRE, las personas o entes titulares de la explotación de los vertederos, plantas incineradoras o coincineradoras en los que se depositen los residuos ostentarán la condición de sujeto pasivo en calidad de sustitutos, y podrán repercutir el impuesto a las entidades o personas gestoras-operadoras de las plantas de tratamiento, en calidad de contribuyentes.